

L'IMPACT DES CHANGEMENTS REglementAIRES REcents SUR LA QUALITE PERçUE DE L'AUDIT : ETUDE EXPLORATOIRE AUPRES DES PREPARATEURS D'INFORMATION FINANCIERE

Résumé : La qualité, réelle et perçue, est au cœur des récentes modifications de réglementation en matière d'audit légal. Afin d'étudier les facteurs influençant la qualité de l'audit, cette étude développe un cadre théorique original articulé autour de trois dimensions : le déroulement de la mission, les caractéristiques de l'équipe et la réglementation. La méthodologie développée est à la fois qualitative et quantitative et repose sur l'envoi de questionnaires soumis à 131 préparateurs de l'information financière français. Les résultats révèlent que les préparateurs prennent en considération l'ensemble des critères présentés. De plus, bien que les dimensions habituelles de la qualité de l'audit (compétence et indépendance de l'auditeur) soient réaffirmées, cette recherche souligne l'importance de critères moins développés dans la littérature. Enfin, cette étude permet d'identifier deux groupes de préparateurs aux perceptions différentes : l'un, majoritaire, au processus cognitif simple centré autour d'une vision centrée autour de l'importance du cabinet, l'autre développant un schéma cognitif élaboré intégrant de nombreuses dimensions de perception.

Mots clefs : qualité de l'audit – réglementation – auditeurs – directeurs financiers – perception

Abstract : The development of the recent audit regulations underline the fundamental role played by auditors. They are the guarantors of the financial statement reliability to protect investors. The question of real or perceived audit quality is on the heart of these recent regulations. This research develops an original theoretical framework established on a three-dimensional conception of audit quality to understand how financial statements' preparers perceive the criteria influencing audit quality. To analyse this problematic, the methodology developed combines a qualitative and a quantitative approach based on 131 French Chief Finance Officers. The qualitative phase leads to identify 55 audit quality attributes ranked into three themes : audit mission, audit team and regulation. The results reveal that preparers share a positive view about all the criteria. Moreover, even usual dimensions of audit quality (competence and independence) are confirmed, the study underlines criteria which are few developed by previous literature. The quantitative phase measures the relevance and the relative weight of the audit quality attributes. It also permits to identify two preparers group perceptions. The prevailing group presents a limited cognitive process based on the audit firm size ; the second shows an expanded cognitive process integrating numerous dimensions.

Key words : Audit Quality – Audit Regulation – Auditor – Audit perception – Choice of auditor

Les dernières années ont été marquées par un renforcement de la réglementation en matière d'audit légal (Loi de Sécurité Financière, Normes d'Exercices Professionnelles, Code de Déontologie, Directive Européenne). Ces modifications, dont le but ultime est de garantir la fiabilité de l'information financière, soulignent l'importance accordée à la qualité de l'audit et, surtout, à sa perception par les tiers. Pourtant, l'analyse de la littérature révèle une multitude de travaux focalisés essentiellement sur l'auditeur et mobilisant pour la plupart la définition de DeAngelo (1981). Notamment, très peu d'études s'intéressent à d'autres dimensions de la qualité de l'audit, telle que la relation auditeur-audit, et les recherches abordant conjointement divers critères d'influence de la qualité sont rares (notons cependant le travail de Carcello et al. (1992) datant cependant de plus de 15 ans).

Ce constat nous conduit à proposer un cadre d'analyse original, construit autour de trois ensembles de critères susceptibles d'influencer la qualité perçue de l'audit : le déroulement de la mission, les caractéristiques de l'équipe et les critères d'ordre plus général (ce dernier incluant essentiellement des éléments réglementaires). La problématique de notre étude est de comprendre comment ces critères participent à la perception de la qualité d'un audit par les préparateurs d'information financière en mesurant comment ces critères sont perçus par les préparateurs d'information financière. Plus précisément, l'enjeu de cette recherche est triple : (1) identifier les indicateurs influençant la qualité perçue de l'audit dans notre cadre d'analyse tri-dimensionnel ; (2) mesurer leur pertinence, leur importance relative ainsi que les facteurs principaux auxquels ils se rattachent; (3) mettre en évidence des groupes de préparateurs aux perceptions différentes.

Nous présentons dans une première partie le cadre théorique de cette étude. Nous traitons ensuite de la méthodologie. Celle-ci est double : une première étape qualitative permet, par une analyse de la littérature et des réglementations, d'identifier les critères influençant la qualité de l'audit ; une seconde étape, quantitative, identifie la pertinence et l'importance relative de ces critères par le biais d'analyses factorielles et met en exergue, par une analyse typologique, des groupes de préparateurs aux perceptions différentes. Dans un troisième temps, les résultats relatifs à ces analyses sont exposés. Nous proposons ensuite une discussion soulignant la place de la réglementation comme levier d'action pour garantir la qualité perçue de l'audit. Enfin, quelques limites, notamment liées à la méthodologie, sont présentées.

1. Cadre théorique et revue de la littérature

La richesse de la littérature en matière de qualité de l'audit souligne le rôle central du commissaire aux comptes comme garant de la fiabilité de l'information financière. Depuis l'article pionnier de DeAngelo dans lequel l'auteur définit cette qualité comme « la probabilité conjointe (...) qu'un auditeur donné découvre une infraction dans le système comptable du client et rende compte de cette infraction » (1981, p. 186), la plupart des recherches sur ce thème mobilise cette définition comme cadre d'analyse. Pourtant, au regard des scandales financiers du début du siècle, les deux dimensions proposées dans cette définition -la compétence et l'indépendance de l'auditeur-, ne semblent pas suffisantes pour appréhender la définition d'un audit de bonne qualité. D'ailleurs, si les récentes modifications législatives en matière d'audit légal ont souligné l'importance de ces caractéristiques intrinsèques à l'auditeur, elles n'ont pas pour autant négligé de renforcer d'autres aspects

auxquels cette définition ne fait aucune référence (organisation de l'équipe d'audit, fonctionnement de la profession, etc.).

Dans un premier temps, nous discutons, en nous appuyant sur la littérature antérieure, des limites liées à l'utilisation de la définition « classique » de la qualité de l'audit. Puis, nous traitons des études se détachant de cette définition. Enfin, nous proposons un cadre d'analyse multidimensionnel issu de ces diverses approches.

1.1 Limites des approches ancrées dans la définition de DeAngelo (1981)

Les notions de compétence et d'indépendance de l'auditeur sont au cœur de l'axe de recherche traditionnel traitant de la qualité de l'audit. Face à la difficulté de mesurer empiriquement la qualité du jugement des auditeurs, nombre de recherches mobilisent en effet la définition proposée par DeAngelo (1981) pour évaluer empiriquement l'impact isolé de divers indicateurs sur le niveau de la qualité de l'audit. L'indépendance de l'auditeur est décrite principalement à travers la notion d'incompatibilité (Francis, 2006 ; Robinson, 2008), dont l'importance a également été soulignée par les évolutions récentes de la réglementation de l'audit. La compétence, quant à elle, est souvent réduite à la dimension technique de l'audit, mesurée par « des connaissances, une formation, une qualification et une expérience suffisantes pour mener à bien un audit financier », Flint (1988, p. 48). Au final, cette vision conduit souvent à retenir la taille du cabinet comme un 'proxy' satisfaisant de la qualité de l'audit (Francis et Yu, 2009), les grandes structures présentant des garanties supposées supérieures, tant au plan de l'indépendance (en raison de la taille du portefeuille clients et de la valeur de leur réputation) qu'en termes de compétence (en raison de la qualité de leur recrutement, de leur formation interne et de leurs méthodes de travail).

Cependant, cette vision classique d'appréhension de la qualité de l'audit, dont l'analyse est centrée sur des caractéristiques objectives de l'auditeur (incompatibilités, diplômes, formation, expérience, etc.) ou de son cabinet, porte ses limites. D'une part, au plan académique, cette approche souffre de faiblesses : conceptuellement, du fait que la grande majorité des travaux mobilisent la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) en évinçant des facteurs cognitifs ou sociologiques ; empiriquement, du fait de l'aspect réducteur des critères de mesures déployés qui conduisent souvent à des résultats contradictoires (Chemangui, 2009). D'autre part, au plan pratique, les scandales financiers et la faillite du cabinet Andersen ont montré l'insuffisance de ces concepts à appréhender la qualité de l'audit. En réaction, l'ensemble des réglementations récentes (Loi Sarbanes-Oxley Act aux Etats-Unis et Loi de Sécurité Financière en France, Nouvelle Directive Européenne, Code de

Déontologie, etc.) ont élargi la perception de la qualité de l'audit au-delà de celle de l'auditeur et de son cabinet.

Ainsi est progressivement apparue la nécessité de développer une vision plus globale de la qualité de l'audit, fondée sur la relation d'espèce entre les auditeurs (commissaire aux comptes et membres de l'équipe) et les audités, inscrite dans un cadre normatif à la fois technique et déontologique.

1.2 D'autres approches de la qualité de l'audit

Réduire la qualité de l'audit à l'unique performance de l'auditeur semble restrictif tant la mission d'audit, inscrite dans un cadre de règles spécifiques, résulte d'une interaction entre les auditeurs et les audités. Ce constat favorise l'émergence de « nouvelles » approches tentant d'appréhender la qualité de l'audit tout en dépassant les limites des études citées antérieurement.

Une première approche, toujours centrée autour des auditeurs, des individus et du cabinet, consiste à compléter les caractéristiques techniques généralement prises en compte dans les recherches (méthodes, spécialisation, expérience, etc.) par les dimensions interrelationnelles (qualité de la délégation et de la supervision, motivation, éthique, attitude professionnelle, etc.) (Herrbach, 2001). Ces dernières qualifient tant l'équipe d'audit que le cabinet et permettent aux firmes d'audit de maîtriser et faire progresser la qualité finale de leurs prestations (Sutton, 1993).

Un second axe d'ouverture consiste à prendre en considération les caractéristiques de l'entreprise auditée comme facteur d'influence de la qualité de l'audit. Cette approche conduit notamment à réhabiliter les dimensions liées à la relation auditeurs-audités (Richard, 2006 ; Guénin-Paracini, 2008). L'entreprise auditée est alors appréhendée au travers de ses divers acteurs : le directeur financier (Richard et Reix, 2002 ; Gibbins et al., 2007), la fonction d'audit interne (Schneider, 1985), le management (Menon et Williams, 2008), le personnel (Cohen, 1994) surtout dans le cadre de la détection des fraudes (Bernardi, 1994), les comités d'audit (Citron et Taffler, 2004 ; Piot et Janin, 2007 ; Compernelle, 2009 ; Piot et Kermiche, 2009), etc.

Au final, ces deux premiers axes de recherche trouvent leur fondement dans ce que Colasse qualifie de « compétence collective » en matière d'audit : « La compétence de l'auditeur est collective : elle a les limites de tout travail en équipe et elle exige par ailleurs le concours de l'audité pour s'exprimer pleinement », (2003, p. 39).

Une troisième approche intègre des éléments externes à la mission. Ces travaux questionnent, d'une manière générale, l'impact du système de réglementation sur la qualité de l'audit. Ce lien n'est pas directement mesuré dans la littérature, la mise en œuvre d'une méthode de recherche adaptée étant délicate. Il n'en demeure pas moins que l'impact de la réglementation sur la qualité de l'audit est régulièrement soulevé (Grant et Bricker, 1996 ; Colbert et Murray, 1999). En dehors du concept même de la réglementation en tant qu'élément global, des travaux portent sur l'influence de certains de ses éléments sur la qualité de l'audit. Ainsi, certaines études traitent de la réglementation au sens large et conduisent par exemple à analyser l'impact du niveau responsabilité de l'auditeur (Chan et Pae, 1998) ou le mode de réglementation des honoraires (Francis et Bin, 2006 ; Higgs et Skantz, 2006). D'autres travaux portent sur des éléments spécifiques de la réglementation comme par exemple l'impact du co-commissariat aux comptes sur la qualité de l'audit (Piot, 2003 ; Bennechib, 2004 ; Marmousez, 2008) ou sur les durées de mandat (Wilson et al., 1988 ; DeFond, 1992).

Ainsi, la littérature académique, comme la réglementation actuelle, placent au cœur de leurs attentions les notions de compétence et d'indépendance de l'auditeur. Mais, au-delà du strict comportement individuel de l'auditeur, elles s'intéressent également à son intégration au processus d'audit et à ses rapports avec l'entreprise auditée. Par ailleurs, le paysage professionnel a été modifié afin de rassurer les différentes parties prenantes sur l'efficacité de l'audit, les réglementations « chapeautant » désormais l'ensemble des critères en lien avec la qualité de l'audit (liés à l'auditeur, à l'équipe d'audit et à la mission). Toutes ces approches mettent en évidence la nécessité d'élargir l'analyse de la qualité de l'audit à d'autres critères que ceux se rattachant uniquement à la performance de l'auditeur. Nous proposons, dans la partie suivante, un cadre d'analyse fondé sur une vision multidimensionnelle des indicateurs influençant la qualité de l'audit.

1.3 Cadre d'analyse et problématique

L'étude de la littérature sur la qualité de l'audit révèle que celle-ci ne fournit pas *une* définition consensuelle et encourage donc à développer une diversité de critères explicatifs. A moins de souhaiter développer des éléments observables de mesure de la qualité – *surrogates* –, les études plus comportementales de la qualité perçue de l'audit impliquent donc nécessairement une multitude de critères, voire de combinaison de critères (Sutton, 1993). Nous proposons d'intégrer nos travaux dans ce courant de recherche 'comportemental' en développant une approche globale des indicateurs impactant le niveau de la qualité perçue de l'audit. Le cadre d'analyse proposé est développé selon cette approche multidimensionnelle, qui associe des indicateurs liés à l'équipe d'audit (auditeur, cabinet, relations internes), des

critères liés au déroulement de la mission et portant sur l'interaction entre auditeurs et audités (personnel, comité d'audit, gouvernement d'entreprise), ainsi que des critères externes, qualifiés « d'ordre général », qui soulignent l'influence de la réglementation dans cette relation. Chacun de ces thèmes (équipe d'audit, déroulement de la mission, ordre général) regroupe plusieurs indicateurs impactant la qualité perçue de l'audit.

Dans la mesure où notre démarche vise notamment à intégrer la relation entre auditeurs et audités, nous avons souhaité mesurer la pertinence de ces différents indicateurs auprès de préparateurs de l'information financière, des directeurs financiers. Carcello et al. soulignent en effet l'intérêt de réaliser ce type d'études auprès de ces parties prenantes : « Les auditeurs pensent le plus souvent qu'ils connaissent les critères utilisés par les clients (i.e., aussi bien les préparateurs que les utilisateurs de l'information financière) dans l'évaluation de la qualité de l'audit. Pourtant, Bishea (1982) a trouvé que les auditeurs ne perçoivent pas correctement les attentes de leurs clients », (1992, p. 2). Il s'avère donc pertinent d'étudier la manière dont les préparateurs de l'information financière évaluent la qualité de l'audit.

Notre problématique se formule donc de la façon suivante :

Comment les préparateurs d'information financière perçoivent-ils les critères influençant la qualité de l'audit ?

Cette étude vise à identifier les critères influençant la perception de la qualité de l'audit auprès des préparateurs, à mesurer leur pertinence et leur importance relative, ainsi qu'à mettre en exergue des groupes de préparateurs aux perceptions différentes.

2. Méthodologie

Afin d'atteindre les trois principaux objectifs de cette recherche, nous mettons en œuvre une méthodologie double fondée sur une première phase qualitative et une seconde étape quantitative menée auprès de 131 directeurs financiers. Ainsi, nous adoptons une démarche comparable à celle utilisée par Carcello et al. (1992) dont l'étude porte également sur les indicateurs de la qualité perçue de l'audit. La *Figure 1* illustre les grandes phases de cette approche méthodologique.

Phases	Objectifs de la recherche	Méthodologie
Phase qualitative	<ul style="list-style-type: none"> • Identifier les critères d'influence • Valider les critères 	<ul style="list-style-type: none"> • Recherche documentaire <ul style="list-style-type: none"> - Littérature - Réglementation • 5 Entretiens individuels en face à face
Phase quantitative	<ul style="list-style-type: none"> • Mesurer la pertinence des critères retenus • Identifier des groupes de préparateurs aux perceptions différentes 	<ul style="list-style-type: none"> • Collecte par questionnaire auprès de 131 directeurs financiers • Traitements statistiques <ul style="list-style-type: none"> - Analyses univariées - Analyses factorielles en composantes principales • Traitements statistiques <ul style="list-style-type: none"> - Analyse typologique - Analyse discriminante

Figure 1 : Méthodologie de la recherche

2.1 Phase qualitative : identification et validation des critères d'influence

Cette première phase se déroule en deux étapes successives.

La première étape permet d'identifier les critères d'influence de la qualité de l'audit. Elle se fait à partir d'une revue de la littérature académique organisée autour des trois thèmes principaux issus de notre cadre d'analyse (équipe d'audit, déroulement de la mission, ordre général). Elle est également alimentée par une analyse rigoureuse de la réglementation française et communautaire en matière d'audit légal, et notamment des évolutions récentes apportées par la mise en place de la Loi de Sécurité Financière (LSF) en 2003, le renforcement du Code de Déontologie et d'Indépendance des Commissaires aux Comptes (décret du 16 novembre 2005), l'homologation progressive des Normes d'Exercice Professionnel (NEP) et la transcription en droit français de la 8ème Directive Européenne (Ordonnance du 8 décembre 2008). Ces diverses réglementations, dont le but est d'assurer la fiabilité des états financiers, font émerger ou renforcent différents leviers de la qualité de l'audit.

La deuxième étape consiste à mener des entretiens individuels, en face à face, auprès de cinq directeurs financiers présentant des profils variés (en termes d'années d'expérience, de taille d'entreprise, etc.). Ces entretiens, d'une durée moyenne d'une heure, permettent d'une part de

valider la pertinence des critères obtenus lors de l'étape précédente et, d'autre part, de supprimer ou intégrer de nouveaux indicateurs en fonction de l'importance qui leur est allouée par les répondants.

2.2 Phase quantitative : identification des axes et mise en évidence de groupes de préparateurs

2.2.1 Diffusion d'un questionnaire

Les critères ainsi obtenus sont intégrés à un questionnaire comprenant *in fine* 55 questions sur les critères de qualité, auxquelles sont ajoutées des variables signalétiques à des fins de description de l'échantillon. L'influence perçue de ces 55 critères sur la qualité de l'audit se mesure dans la plupart des cas sur une échelle de 1 (*aucune influence*) à 7 (*influence très forte*). Néanmoins, les entretiens de la phase qualitative précédente ayant démontré que la polarisation de certains critères n'était pas forcément définissable a priori, certaines échelles sont formulées de -3 (*influence négative forte*) à +3 (*influence positive forte*).

2.2.2 Description de l'échantillon

A la date de clôture de l'étude, 131 réponses ont été collectées de la part de directeurs financiers dont les principales caractéristiques (âge, type et d'entreprise, expérience, etc.) sont résumées dans *l'Annexe 1*.

En cohérence avec l'objectif à caractère plutôt descriptif de notre recherche, la constitution de notre échantillon a été guidée par la volonté de couvrir un large spectre de la population des directeurs financiers et de représenter toutes les catégories de préparateurs existantes au regard de plusieurs critères d'identification.

2.2.3 Méthodologie de l'étude quantitative

L'étude quantitative se déroule en deux étapes.

Tout d'abord, une série d'analyses factorielles en composantes principales sont conduites pour mettre à jour la structure sous-jacente des principales familles de critères sur la qualité

perçue de l'audit¹. Ensuite, des analyses statistiques univariées (fréquence, moyenne et écart-type) sont calculées sur les critères structurés autour des axes factoriels afin de percevoir leur place relative dans la perception de qualité de l'audit.

La deuxième étape a pour objectif d'identifier des éventuelles différences de perception au sein de la population des préparateurs. A ce titre, une typologie par nuées dynamiques (ou K-means) est effectuée à partir des facteurs, préalablement centrés et réduits pour intégrer des variables isolées non restituées dans les analyses factorielles retenues. Une analyse discriminante menée en complément permet de valider le nombre de groupes obtenus et de les qualifier. La *Figure 2* illustre l'enchaînement des analyses réalisées.

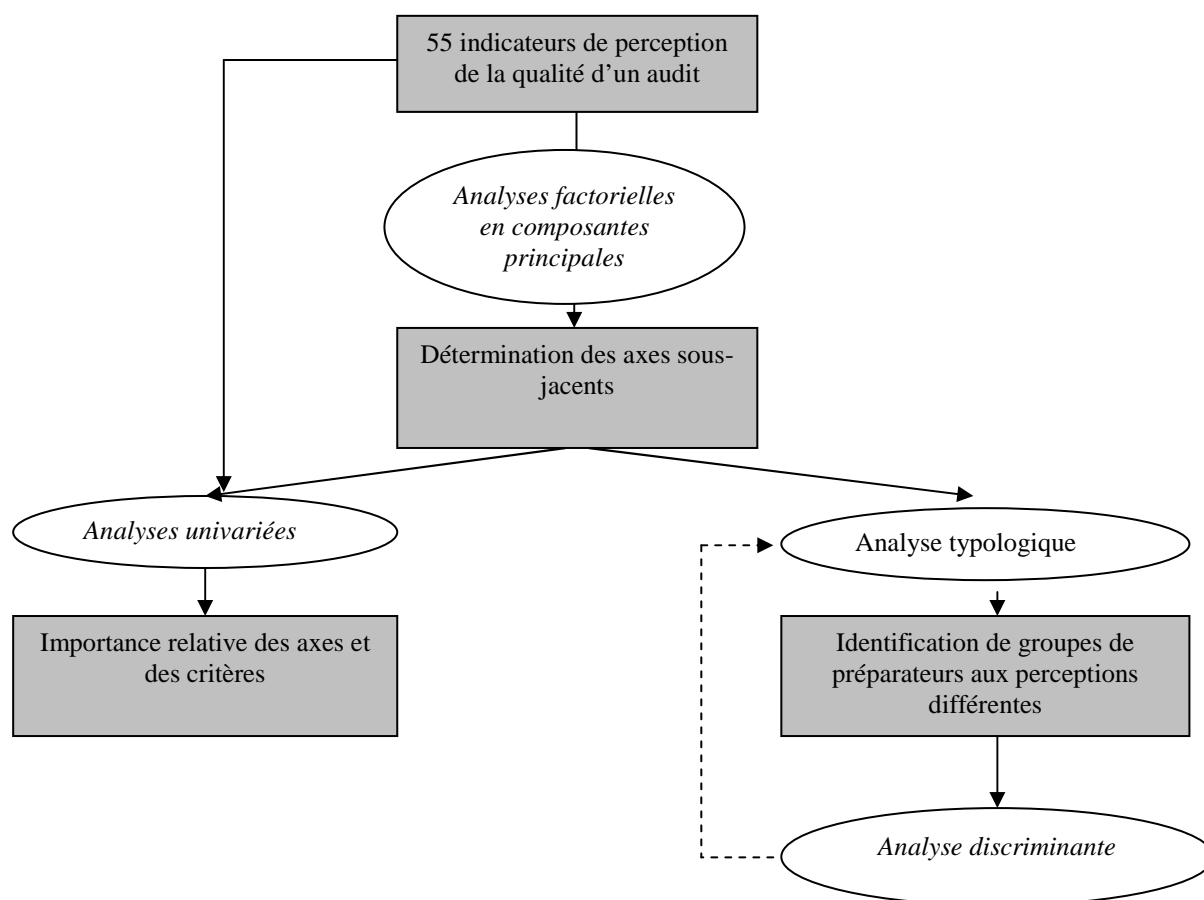


Figure 2 : Etapes de l'étude quantitative

¹ Pour précision, ces analyses factorielles sont, à l'origine, menées sur un échantillon plus large de répondants incluant également des auditeurs. Les structures émergentes sont ensuite validées par une analyse confirmatoire sur la seule population des préparateurs

3. Résultats

3.1 Identification des critères de perception de la qualité de l'audit

Les synthèses de la littérature académique et de la réglementation, complétées par des entretiens auprès de cinq directeurs financiers conduisent à établir une liste de 55 indicateurs susceptibles d'influencer la qualité de l'audit. Elle s'organise autour des trois familles qui forment le cadre d'analyse de cette étude (voir *Annexe 2*).

Cette étape préliminaire permet de rattacher 19 critères au premier thème, la mission d'audit. Parmi ces 19 critères, 12 sont issus de l'analyse de la littérature (le grand nombre d'années d'expérience du commissaire aux comptes, la bonne maîtrise du dossier par ce dernier, etc.). Seulement 2 (le respect strict du secret professionnel et l'analyse du système de contrôle interne de l'entreprise par l'équipe d'audit) sont identifiés à travers l'analyse de la réglementation. Enfin, 5 critères ressortent aussi bien lors de l'analyse de la littérature que suite à l'analyse de la réglementation : rigueur et documentation du travail d'audit, qualité de la communication entre l'équipe d'audit et l'entreprise (management et comité d'audit), qualité de la communication entre le commissaire aux comptes et son équipe.

Le second thème est constitué de 21 indicateurs, soit la majorité. Ils sont principalement issus de l'analyse de la littérature (10 items dont le niveau de connaissance du domaine d'activité de l'entreprise auditée par le commissaire aux comptes, par exemple). Seulement 2 indicateurs sont obtenus suite à l'analyse de la réglementation (le contrôle qualité externe du cabinet et le recours à une publicité discrète par le cabinet) et 3 indicateurs (le niveau de compétence technique du commissaire aux comptes et de l'équipe, ainsi que l'appartenance du cabinet à un réseau) sont traités à la fois par la littérature académique et par la réglementation. Enfin, les entretiens conduits auprès des directeurs financiers ont permis de faire émerger 6 items que nous rattachons à ce thème (le fait que les collaborateurs du cabinet n'aient pas une charge de travail excessive et qu'ils soient évalués de manière systématique, le fait que ni les membres de l'équipe d'audit ni le commissaire aux comptes ne rencontrent de problèmes personnels pendant la mission, le soin apporté par le cabinet aux déclarations annuelles d'activité destinées à la CNCC ainsi que la participation du cabinet au fonctionnement des instances professionnelles).

Enfin, le dernier thème regroupe 15 indicateurs d'ordre général, tous logiquement issus de l'analyse de la réglementation. 8 d'entre eux, cependant, sont également traité dans la littérature ; ils portent essentiellement sur les honoraires, le co-commissariat aux comptes et les incompatibilités.

3.2 Pertinence des 55 critères de perception de la qualité de l’audit auprès des préparateurs

Les analyses factorielles effectuées sur chacun des trois grands thèmes liés respectivement à la mission, à l’équipe et d’ordre général, permettent d’identifier les axes sous-jacents à partir desquels les directeurs financiers estiment la qualité d’un audit. Leurs résultats sont présentés dans l’Annexe 3. En prenant précisément pour cadre de présentation les axes factoriels retenus, l’analyse de la moyenne de chacun des critères et de chaque facteur met en évidence leur importance relative dans la perception de la qualité d’un audit (tableaux 3a, 3b et 3c).

3.2.1 Résultats portant sur le déroulement de la mission

Concernant le *déroulement de la mission*, sept facteurs émergent de l’analyse factorielle expliquant 69,49% de la variance. Les résultats figurent dans le *Tableau 1*, facteurs et items sous-jacents étant systématiquement présentés par ordre décroissant d’importance (mesurée en termes de moyenne) :

FACTEUR/ITEM : MOYENNE >6 - **Facteur/item : moyenne ∈ [5 ; 6]** - Facteur/item : moyenne ∈ [4 ; 5] - Facteur/item : moyenne < 4

Facteur (% variance expliquée)	Critères sous-jacents
CONNAISSANCE DU DOSSIER (FACTEUR 4 - 6,5%)	<ul style="list-style-type: none"> - LE GRAND NOMBRE D'ANNEES D'EXPERIENCE DES MEMBRES DE L'EQUIPE D'AUDIT SUR LE DOSSIER - LA PRESENCE DU CABINET COMME AUDITEUR DE TOUTES LES SOCIETES DU GROUPE DE L'ENTREPRISE AUDITEE - Le grand nombre d'années d'expérience du CAC signataire sur le dossier
Qualité de la communication de l’équipe avec le gouvernement d’entreprise (Facteur 7 - 4,6%)	<ul style="list-style-type: none"> - LA BONNE QUALITE DE LA COMMUNICATION ENTRE L'EQUIPE D'AUDIT ET LE MANAGEMENT DE L'ENTREPRISE AUDITEE - La bonne qualité de la communication entre l'équipe d'audit et le COMITE D'AUDIT (s'il existe dans l'entreprise auditée)
Prise en compte des engagements vis-à-vis de l’entreprise (Facteur 2 - 9,9%)	<ul style="list-style-type: none"> - LE RESPECT STRICT DU SECRET PROFESSIONNEL PAR LES MEMBRES DE L'EQUIPE D'AUDIT - LA CAPACITE DE L'AUDITEUR, LORS DE LA FORMULATION DE SON OPINION, A TENIR COMPTE DES OBJECTIFS ET CONTRAINTES DE SON CLIENT - Le souci du cabinet de terminer l'audit dans les délais fixés avec l'entreprise - Le fait que l'auditeur et l'audité aient les mêmes valeurs professionnelles
Implication du cac signataire (Facteur 3 - 8,6%)	<ul style="list-style-type: none"> - LA BONNE MAITRISE DU DOSSIER PAR LE CAC SIGNATAIRE - La fréquence élevée de communication entre le CAC signataire et l’équipe d’audit - La fréquence élevée des visites du CAC signataire sur le site de l’entreprise
Qualité des procédures de travail d’audit	<ul style="list-style-type: none"> - La qualité de l'analyse du système de contrôle interne de

et de la documentation (Facteur 1 - 29,2%)	l'entreprise par l'équipe d'audit - La rigueur des procédures de travail du cabinet - La qualité de la documentation des travaux de l'équipe d'audit
Qualité de la relation de l'équipe avec le personnel de l'entreprise (Facteur 5 - 5,7%)	- La courtoisie des membres de l'équipe d'audit envers le personnel de l'entreprise auditée - La capacité du cabinet d'audit à informer régulièrement l'entreprise auditée des évolutions dans les règles comptables
Gestion du temps de l'équipe d'audit (Facteur 6 - 5%)	- L'importance du temps passé par l'équipe d'audit dans les locaux de l'entreprise - La prise en compte par l'équipe d'audit de la faible disponibilité du personnel de l'entreprise

Tableau 1 : Facteurs classés par ordre d'importance liés au thème « déroulement de la mission »

Parmi les trois thèmes dans lesquelles sont classés les attributs de la qualité de l'audit, celui-ci obtient le score le plus élevé (5,79). Les moyennes des 7 facteurs constitutifs de cet axe sont toutes supérieures à 5. Bien que le facteur 1, lié à la qualité des procédures de travail d'audit et de documentation, explique la plus grande part de variance, il n'est pas pour autant celui qui influence le plus la perception de qualité d'un audit. En termes d'importance, **la connaissance du dossier par le cabinet**, représenté par le Facteur 4, a le plus fort impact (6,08²).

Viennent ensuite deux séries de facteurs.

Une première série se rattache à la relation entre l'équipe d'audit et l'entreprise auditée. Elle est constituée de deux facteurs d'importances très proches. Le premier (Facteur 7) porte sur **la qualité de la communication de l'équipe avec le gouvernement d'entreprise** (6,00), le second (Facteur 2) est lié au **respect des engagements vis-à-vis de l'entreprise** (5,80). Un troisième facteur, d'importance moins grande, se rattache également à ce thème : il s'agit du Facteur 5 portant sur **la qualité de la relation de l'équipe avec le personnel de l'entreprise** (5,60).

La seconde série, également formée de trois facteurs, est relative à l'organisation du travail d'audit mené sous la supervision du commissaire aux comptes. Le premier (Facteur 3) traite de **l'implication du commissaire aux comptes signataire** (5,80). Le second (Facteur 1) est relatif à la **qualité des procédures de travail d'audit et de documentation** (5,73). Le troisième, d'importance relative moins grande, est le facteur 6 relatif à **la gestion du temps de l'équipe d'audit** (5,38).

² Figure entre parenthèse la moyenne des moyennes de l'ensemble des critères constituant le facteur cité.

Notons néanmoins que l'ensemble de ces facteurs ont des moyennes proches et plutôt élevées.

L'analyse précédente, focalisée sur les facteurs, peut être complétée par une étude se rapportant aux indicateurs initiaux, dont aucun ne fait apparaître de dispersion significative au sein de l'échantillon.

Les indicateurs jugés les plus importants pour les préparateurs (moyennes supérieures à 6) se rattachent majoritairement aux 4 plus importants facteurs (Facteurs 4, 7, 2 et 3). Ils se ventilent en deux grands thèmes.

Le premier porte sur la vision conventionnelle de la compétence de l'équipe d'audit, à travers les trois critères suivants : la bonne maîtrise du dossier par le commissaire aux comptes signataire (6,34 - facteur 3³), le grand nombre d'années d'expérience des membres de l'équipe sur le dossier (6,14 – facteur 4) et la présence du cabinet comme auditeur de toutes les sociétés du groupe (6,11 – facteur 4).

Le second caractérise la qualité de la relation entre les auditeurs et l'audité, rarement étudiée dans la littérature, au travers de trois critères principaux : la bonne qualité de la communication entre l'équipe d'audit et le management de l'entreprise auditée (6,34 – facteur 7, soit la même importance accordée que pour la maîtrise technique du commissaire aux comptes), le respect strict du secret professionnel par les membres de l'équipe d'audit (6,17 – facteur 2) et la capacité de l'auditeur, lors de la formulation de son opinion, à tenir compte des objectifs et contraintes de son client (6,09 – facteur 2). Par ailleurs, il est à noter que les directeurs financiers interrogés sont surtout sensibles à une dimension plutôt managériale de la relation auditeur-audité, ces trois critères étant privilégiés aux dépens d'autres visant plus largement le personnel de l'entreprise (notamment la prise en compte, par l'équipe d'audit, de la faible disponibilité du personnel de l'entreprise (5,28 – facteur 6) ou la courtoisie des membres de l'équipe d'audit envers le personnel de l'entreprise auditée (5,84 – facteur 5)).

3.1.2 Résultats portant sur l'équipe d'audit

Avec 6 facteurs, l'analyse factorielle explique 69,56% de la variance totale. Le *Tableau 2* présente les résultats. Deux critères présentant des mauvaises communautés ont dû être extraits de l'analyse en composantes principales et sont traités de manière indépendante : le

³ Figure entre parenthèse la moyenne obtenue par l'indicateur puis le facteur auquel l'indicateur est rattaché.

fait que le cabinet ne procède qu'à une publicité discrète et le fait qu'il participe au fonctionnement des instances professionnelles.

Facteur (% variance expliquée)	Critères sous-jacents
Maîtrise technique du CAC (Facteur 3 - 10,2%)	<ul style="list-style-type: none"> - Le fait que le CAC signataire ait un haut niveau de compétences techniques - Le fait que le CAC signataire ait un haut niveau de connaissance du domaine d'activité de l'entreprise auditée
Maîtrise technique et valeurs de l'équipe (Facteur 4 - 7,5%)	<ul style="list-style-type: none"> - LE FAIT QUE LES MEMBRES DE L'EQUIPE D'AUDIT AIENT UN HAUT NIVEAU DE COMPETENCES TECHNIQUES - Le fait que les membres de l'équipe d'audit aient un haut niveau de connaissance du domaine d'activité de l'entreprise auditée - Le fait que les membres des équipes d'audit aient des valeurs personnelles et professionnelles développées
Taille du cabinet (Facteur 5 - 7,4%)	<ul style="list-style-type: none"> - Le fait que le cabinet d'audit appartienne à un réseau - Le fait que le cabinet soit de grande taille
<u>Qualité du management des membres des équipes d'audit (Facteur 6 - 4,8%)</u>	<ul style="list-style-type: none"> - <u>Le fait que les membres de l'équipe d'audit soient systématiquement évalués au sein de leur cabinet</u> - <u>Le soin apporté à l'analyse des temps passés par les équipes d'audit sur leurs différents dossiers</u>
<u>Variable isolée</u>	<u>Le fait que le cabinet ne procède qu'à une publicité discrète</u>
Respect des règles en dehors du cadre strict de la mission (Facteur 1 - 25,2%)	<ul style="list-style-type: none"> - Le fait que le cabinet n'ait jamais fait l'objet de mise en cause en responsabilité pour négligence <ul style="list-style-type: none"> - <u>Le fait que le CAC signataire ne commette pas de faute PROFESSIONNELLE en dehors de sa mission</u> - <u>Le fait que les récents contrôles qualité externes du cabinet aient été positifs</u> - <u>Le respect, par le CAC signataire, de tous ses engagements envers les tiers</u> - <i>Le soin apporté par le cabinet aux déclarations annuelles d'activités destinées à la CNCC</i> - <i>Le fait que le CAC signataire respecte ses obligations fiscales personnelles</i> - <i>Le fait que le CAC signataire ne commette pas de faute PERSONNELLE en dehors de sa mission</i>
<u>Variable isolée</u>	<u>Le fait que le cabinet participe au fonctionnement des instances professionnelles</u>
Absence de difficulté personnelle (Facteur 2 - 13,7%)	<ul style="list-style-type: none"> - <u>Le fait que les collaborateurs du cabinet n'aient pas une charge de travail excessive</u> - <i>Le fait que le CAC signataire ne rencontre pas de difficultés personnelles pendant la mission</i> - <i>Le fait qu'aucun des membres de L'EQUIPE D'AUDIT ne rencontre de problèmes personnels pendant la mission</i>

FACTEUR/ITEM : MOYENNE >6 - Facteur/item : moyenne ∈ [5 ; 6] - Facteur/item : moyenne ∈ [4 ; 5] - Facteur/item : moyenne < 4

Tableau 2 : Facteurs classés par ordre d'importance liés au thème « équipe d'audit »

Parmi les trois grands thèmes développés dans le questionnaire, celui-ci obtient le score le plus faible (4,62). Il fait apparaître deux grandes familles.

La première est formée de trois facteurs ayant tous une moyenne supérieure à 5 et qui peuvent ainsi être considérés comme importants. Elle regroupe essentiellement des facteurs rattachés au niveau de compétence du commissaire aux comptes et des membres de l'équipe d'audit. Ainsi, le facteur 3, jugé comme étant celui le plus important, est lié à **la maîtrise**

technique du commissaire aux comptes (moyenne de 5,91). Viennent ensuite les caractéristiques propres à l'équipe d'audit, tant au plan strictement **technique** qu'au niveau de leurs **valeurs professionnelles** (Facteur 4 - 5,81). Le facteur 5 représentant **la taille du cabinet** (5,26), et qui est souvent associé dans la littérature à la compétence de l'auditeur, fait également partie de cette première famille. Enfin, dans une moindre mesure apparaît le facteur 6, lié au **management des équipes d'audit** (4,64).

La seconde est formée de trois facteurs aux moyennes plutôt faibles (inférieures à 5, deux d'entre elles ne dépassant pas 4,5 : 3,57 et 4,20). Elle regroupe des facteurs éloignés du déroulement concret de la mission, qui apparaissent donc comme moins significatifs pour les préparateurs. Ainsi, sont rattachés à cette famille le facteur 1, correspondant au **respect des règles en dehors du cadre strict de la mission** (4,20), et le facteur 2 traitant de **l'absence de difficulté personnelle** (3,57) qui favorise pourtant la sérénité du commissaire aux comptes et des membres de l'équipe.

Enfin, les deux variables isolées ne sont pas non plus jugées comme ayant un fort impact sur la qualité de l'audit par les directeurs financiers. Le fait que le cabinet ne procède qu'à une **publicité discrète** et le fait qu'il participe au fonctionnement des **instances professionnelles** obtiennent respectivement des moyennes de 4,2 et 3,69.

Les critères prédominants pour les préparateurs, présentant une moyenne supérieure à 5, sont l'ensemble des items associés aux facteurs prédominants 3, 4 et 5. Ils traitent donc de la maîtrise technique des auditeurs et de l'importance du cabinet. Par ailleurs, un critère porté par le facteur 1 fait également partie de ces critères prédominants ; il s'agit du fait que le cabinet n'ait jamais fait l'objet d'une mise en cause en responsabilité pour négligence (5,07 – facteur 1). Une éventuelle mise en cause laisse donc supposer que les membres de l'équipe d'audit ne réalisent pas convenablement leur mission. Ce critère participe ainsi à la perception globale de maîtrise des auditeurs, ce qui justifie son rattachement aux critères prédominants traitant de la compétence des auditeurs.

Concernant les items liés à la maîtrise technique du commissaire aux comptes signataire (Facteur 3) et des membres de l'équipe (Facteur 4), trois constats essentiels peuvent être tirés des résultats. Ceux-ci montrent, d'une part, que les critères liés à la compétence technique sont valorisés au-dessus des ceux relatifs à la connaissance du domaine d'activité de l'entreprise auditée (pour le commissaire aux comptes : compétence technique = 5,94 et connaissance du domaine audité = 5,87 ; pour l'équipe : compétence technique = 6,26 et connaissance du domaine audité = 5,86). D'autre part, ils indiquent que la compétence technique de l'équipe d'audit est jugée plus importante que celle du commissaire aux comptes (6,26 contre 5,94). Enfin, ils font apparaître le fait que les membres de l'équipe aient des valeurs développées parmi les facteurs les moins importants (5,31).

Comme nous l'avons évoqué précédemment, la taille du cabinet (Facteur 5) impacte bien la qualité perçue de l'audit dans le sens annoncé par la littérature même si son influence semble moins importante que prévu. Par ailleurs, au vu des résultats, l'appartenance à un réseau joue un rôle plus décisif que la seule grande taille du cabinet (5,41 contre 5,11).

A l'inverse, les 6 critères les moins valorisés (moyenne inférieure à 4) sont ceux qui sont les plus éloignés du déroulement concret des missions.

Trois d'entre eux sont rattachés au Facteur 1. Il s'agit de ceux qui ont, dans ce groupe, les moyennes les plus fortes : le soin apporté par le cabinet à ses déclarations annuelles d'activité pour la CNCC (3,69), le fait que le CAC signataire respecte ses obligations fiscales personnelles (3,49), et le fait qu'il ne commette pas de faute personnelle en dehors de sa mission (3,22).

Le critère isolé exprimant le fait que le cabinet participe au fonctionnement des instances professionnelles obtient une moyenne proche des trois précédentes (3,69).

Les deux critères ayant la moyenne la plus faible appartiennent exclusivement au Facteur 2 et portent sur l'absence de difficultés personnelles : le fait que le CAC signataire ne rencontre pas de difficultés personnelles pendant la mission (3,01) et le fait que les membres de l'équipe d'audit ne rencontrent pas de difficulté personnelle pendant la mission (2,98).

Par ailleurs, l'ensemble de ces critères, à l'exception du fait que les membres de l'équipe d'audit ne rencontrent pas de difficulté personnelle pendant la mission, sont les seuls de cette thématique pour lesquels les réponses des préparateurs sont dispersées.

3.1.3 Résultats portant sur les critères d'« ordre général »

Concernant enfin les *critères d'ordre général*, l'analyse factorielle conduit à retenir 4 facteurs. Une variable est traitée à part car non intégrée à l'ACP en raison de sa faible communauté. Il s'agit de la rotation obligatoire tous les 6 ans des commissaires aux comptes des sociétés cotées.

Le tableau 3 restitue les résultats obtenus.

Facteur (% variance expliquée)	Critères sous-jacents
Limitation des liens financiers et personnels. (Facteur 1 - 40,8%)	<ul style="list-style-type: none"> - INTERDICTION DE TOUT LIEN FINANCIER ENTRE L'ENTREPRISE AUDITEE ET LES MEMBRES DE L'EQUIPE D'AUDIT - INTERDICTION DE TOUT LIEN PERSONNEL ENTRE LE CAC SIGNATAIRE ET LA SOCIETE AUDITEE <ul style="list-style-type: none"> - Interdiction, pour le CAC signataire, de percevoir de l'entreprise auditée un montant d'honoraires trop important par rapport à la totalité de ses honoraires - Interdiction de tout lien personnel entre les membres de L'EQUIPE D'AUDIT et la société auditée
Variable isolée	Rotation obligatoire tous les 6 ans des CAC personnes physiques des sociétés cotées
Encadrement des honoraires et cocac (Facteur 4 - 7%)	<ul style="list-style-type: none"> - Interdiction de toute rémunération proportionnelle ou conditionnelle sur la mission d'audit - Obligation de nommer deux commissaires aux comptes dans certaines entités (groupes, sociétés cotées) - <u>Obligation de publication des honoraires d'audit</u>
Renforcement des instances de contrôle de la profession (Facteur 2 - 13,5%)	<ul style="list-style-type: none"> - Renforcement de la procédure du Contrôle qualité de la profession - Le fait que le code de déontologie de l'indépendance des commissaires aux comptes ait désormais force de loi - Mise en place du Haut conseil du commissariat aux comptes pour encadrer et superviser la profession des commissaires aux Comptes - <u>Présence de magistrats dans la chambre de discipline des Commissaires aux comptes</u>
<u>Séparation audit-conseil</u> (Facteur 3 - 9,7%)	<ul style="list-style-type: none"> - Interdiction, pour le CABINET, de fournir à l'entreprise auditée toute prestation de conseil (liens professionnels concomitants) - <u>Interdiction, pour toute entité MEMBRE DU RESEAU du cabinet, de fournir à l'entreprise auditée toute prestation de conseil (liens professionnels concomitants)</u> - <u>Interdiction, pour le cabinet et toute entité de son réseau, d'avoir fourni à l'entreprise auditée toute prestation de conseil DANS LES 2 ANNEES précédant la nomination (liens professionnels antérieurs)</u>

FACTEUR/ITEM : MOYENNE >6 - Facteur/item : moyenne \in [5 ; 6] - Facteur/item : moyenne \in [4 ; 5] - Facteur/item : moyenne < 4

Tableau 3 : Facteurs par ordre d'importance liés au thème « ordre général »

Au regard des scores obtenus par les trois grands thèmes développés dans ce travail, le thème « ordre général » occupe une place intermédiaire avec une moyenne somme toute élevée (5,34).

L'analyse factorielle explique 70,94 % de la variance totale, avec un poids prédominant pour le facteur 1, **la limitation des liens financiers et personnels**, qui restitue à lui seul 40,83% de la variance totale. Ce facteur, dont aucun des critères n'est dispersé, présente également la moyenne la plus forte (5,97) et s'avère donc essentiel dans le jugement de la qualité d'un audit. Une influence importante est également associée à la variable isolée représentative de **l'obligation de rotation** des CAC personnes physiques tous les 6 ans pour les sociétés cotées

(5,4), ainsi qu'aux facteurs 4, associé au principe de **l'encadrement des honoraires et du co-CAC** (5,24), et 2, qui concerne le **renforcement des instances de contrôle de la profession** (5,15). Le facteur 3 lié à la **séparation de l'audit et du conseil**, obtient la moyenne la plus faible de ce thème, même si elle reste cependant importante (4,85).

En portant l'analyse au niveau des critères, nous notons ici encore une forte homogénéité des réponses obtenues par l'ensemble des préparateurs. Seule la variable isolée relative à la rotation des auditeurs tous les 6 ans fait apparaître une dispersion significative.

Les résultats soulignent le poids écrasant des items relatifs à la limitation des liens financiers et professionnels (liés au Facteur 1), puisqu'ils concentrent les 4 scores les plus importants de la thématique (5,66 à 6,31). Deux d'entre eux ressortent avec une note positive très marquée (supérieure à 6) : l'interdiction de tout lien financier entre l'entreprise auditée et les membres de l'équipe d'audit (6,31) et l'interdiction de tout lien personnel entre le commissaire aux comptes signataire et la société auditée (6,01).

Les indicateurs jugés moins influents sont majoritairement liés aux incompatibilités et plus spécifiquement à la séparation des missions d'audit et de conseil. Ainsi, l'ensemble des critères du Facteur 3 font partie de cette catégorie : interdiction tant pour le cabinet (5,06) que pour le réseau auquel il appartient (4,92) de fournir à l'entreprise auditée toute prestation de conseil ou même d'avoir fourni ce type de prestation au cours des deux années précédentes (4,57)⁴. S'y ajoutent trois autres critères traitant de différents éléments de réglementation : la publication des honoraires d'audit (4,79 – facteur 4), la présence de magistrats dans la chambre de discipline des CAC (4,74 – facteur 2) ainsi que la mise en place du Haut Conseil des CAC pour encadrer et superviser la profession (5,06 – facteur 2).

De manière intermédiaire, les préparateurs accordent un crédit raisonnable à la plupart des dispositifs développés, précisés ou renforcés lors des dernières réglementations, tels que : l'interdiction de toute rémunération proportionnelle ou conditionnelle (5,48 – facteur 4), le renforcement de la procédure de contrôle qualité de la profession (5,47 – facteur 2), l'obligation de nommer deux commissaires aux comptes dans certaines entités (5,45 – facteur 4), la rotation obligatoire tous les 6 ans du CAC de certaines entités (5,4 – variable isolée), le

⁴ Ce « délai de viduité » a d'ailleurs été supprimé par le décret du 15 février 2010 portant aménagement du Code de Déontologie et d'Indépendance des Commissaires aux Comptes.

fait que le code de déontologie et d'indépendance des CAC ait désormais force de loi (5,31 – facteur 2).

3.1.4 Synthèse

Une analyse transversale sur l'ensemble des trois familles de critères retenues dans cette recherche aboutit à trois conclusions majeures.

Les réponses des préparateurs sont globalement homogènes. Seulement 6 items sur 55 présentent un degré de dispersion significatif. C'est d'ailleurs sur les critères liés à l'équipe d'audit que les préparateurs se comportent de la manière la moins homogène, les dispersions se concentrant principalement sur les variables relevant plus de l'éthique de l'auditeur que de la mission à proprement parler, critères figurant parmi ceux dont les moyennes sont les plus faibles (de 3,01 à 3,69) de ce thème.

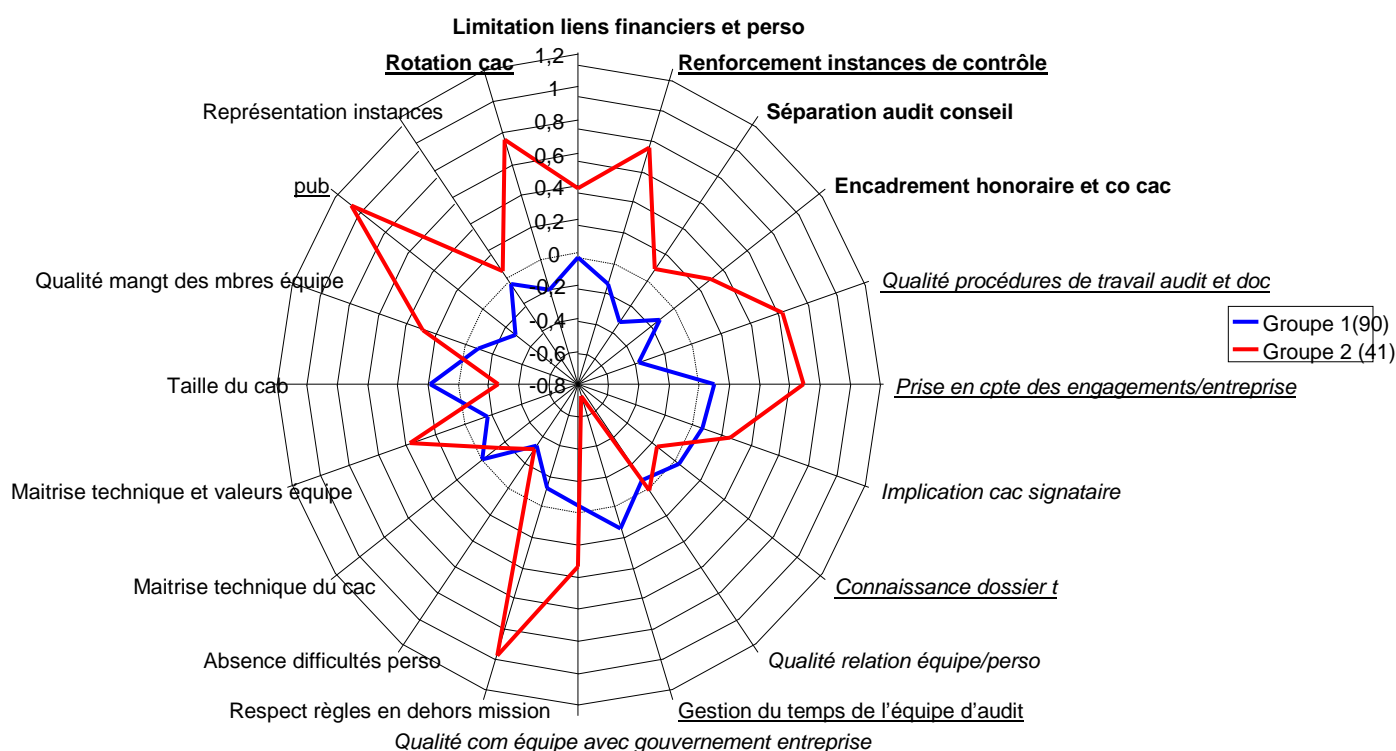
Les indicateurs liés à la mission se révèlent être ceux qui ont globalement le plus d'importance dans le jugement apporté par les préparateurs sur la qualité des prestations d'audit puisqu'ils présentent la moyenne la plus élevée (5,79), aucun facteur ne présentant une moyenne inférieure à 5. Les critères d'ordre généraux, ciblés principalement autour des nouvelles réglementations (5,34), tiennent aussi une place essentielle, avec un intérêt particulier porté à la limitation des liens financiers et personnels. L'influence des facteurs relatifs à l'équipe est plus disparate en fonction de la nature des critères évoqués, les préparateurs concentrant leur attention sur les critères liés à la maîtrise techniques du commissaire aux comptes et des membres de l'équipe, ainsi qu'à l'importance du cabinet, au détriment de dimensions plus éloignées du déroulement strict des missions comme la participation aux instances professionnelles, les difficultés personnelles ou le respect des règles en dehors du cadre strict de la mission.

Par ailleurs, une analyse portant sur l'ensemble des trois thèmes conduit à souligner l'importance accordée aux deux dimensions classiques de la qualité de l'audit (compétence et indépendance). En effet, le facteur lié à la compétence présente la moyenne la plus forte (Facteur 4 du thème « mission » : maîtrise du dossier ; 6,08) et le facteur lié à l'indépendance figure au troisième rang (Facteur 1 du thème « ordre général » : limitation des liens financiers et personnels ; 5,97). Notons que si la littérature et la réglementation semblent accorder une place prépondérante à la notion d'indépendance, ces résultats indiquent que les préparateurs privilégient, quant à eux, la compétence des commissaires aux comptes. Mais l'analyse transversale des résultats fait également émerger l'importance de la communication entre l'équipe et le gouvernement d'entreprise (Facteur 7 du thème « mission », moyenne de 6) :

second facteur par ordre d'importance aux yeux des préparateurs, cette notion n'est pourtant pas liée aux deux dimensions classiques de la qualité de l'audit.

3.2 Identification de groupes de préparateurs selon leurs critères de perception

Nous venons de mentionner la faible disparité de perception des directeurs financiers sur chacun des indicateurs, mais elle n'exclut pas la possible existence de groupes d'individus développant des modes de perception distincts. En effet, des combinaisons différentes de ces critères pourraient caractériser des groupes d'individus présentant des structures de jugement différentes. L'analyse typologique, conduite sur la base de l'ensemble des facteurs issus des analyses factorielles ainsi que sur les critères isolés qui n'ont pu être intégrés à ces ACP (le cabinet ne procède qu'à une publicité discrète, le cabinet participe à des instances professionnelles et la rotation obligatoire tous les 6 ans des commissaires aux comptes), fait émerger 2 groupes de préparateurs présentant des constructions de jugements différentes. Les résultats sont fournis dans l'Annexe 3 et illustrés dans la Figure 1.



Légende :

GROUPES

— Groupe 1 : 90
— Groupe 2 : 41

FACTEURS

facteurs de la famille « mission »
facteurs de la famille « équipe »
facteurs de la famille « ordre général »
facteurs discriminants

Figure 3 : Positionnement des groupes de préparateurs sur les facteurs

Comprendre précisément la manière dont chaque groupe fonde son jugement découle de l'analyse du poids relatif de chacun des facteurs sur la qualité perçue de l'audit. Pour faciliter cette interprétation, les résultats de l'analyse typologique sont complétés par une analyse discriminante effectuée sur les scores factoriels, qui met en exergue les 8 facteurs qui différencient le mieux les 2 groupes de préparateurs (*Annexe 4*). Ces facteurs discriminants portent principalement sur des thèmes relatifs au déroulement de la mission d'audit (5 facteurs discriminants sur les 8). Les autres facteurs trouvent, pour leur part, un écho assez consensuel parmi les préparateurs (2 facteurs discriminant seulement pour les critères d'ordre général et 1 seul concernant les caractéristiques de l'équipe d'audit, cette dernière étant d'ailleurs intimement liée à un élément de réglementation, la limitation du recours à la publicité pour les auditeurs).

Un premier niveau d'analyse de la *Figure 3* permet de souligner que les deux groupes de préparateurs se distinguent dans la manière de fonder leur perception à partir des facteurs de qualité. Le premier groupe formé de 90 individus, constitue le groupe dominant. Il construit sa perception en privilégiant un faible nombre de facteurs, la grande majorité d'entre eux étant perçus comme ayant un impact relatif moindre sur la qualité de l'audit. En revanche, le second groupe, constitué de 41 individus, considère que la qualité de l'audit est influencée par un grand nombre de facteurs, tendant à considérer que la qualité de l'audit résulte des effets conjugués de tous les paramètres liés à la mission et, à la réglementation ainsi que, dans une certaine mesure, des caractéristiques de l'équipe d'audit.

Le *premier groupe*, qui représente la majorité de la population avec 90 préparateurs, ne prête aucune attention particulière à la majeure partie des facteurs. Sur les 20 dimensions retenues pour l'analyse discriminante (les 17 facteurs issus de l'ACP et les 3 variables isolées), il n'y a que 2 facteurs que ce groupe valorise dans sa perception de la qualité: la taille du cabinet et la gestion du temps par l'équipe d'audit (importance du temps passé dans les locaux de l'entreprise et prise en compte de la faible disponibilité du personnel). Ces deux facteurs s'inscrivent respectivement dans le thème de l'équipe d'audit et du déroulement de la mission. Aucun facteur en lien avec la réglementation n'est spécifiquement considéré par ces préparateurs.

A l'inverse, 5 facteurs s'avèrent relativement moins présents dans leur processus cognitif. Parmi eux, 3 sont issus du thème d'ordre général : la rotation obligatoire des CAC, la séparation audit-conseil et le recours discret à la publicité. Les deux autres portent sur la mission (la qualité des procédures de travail d'audit et de documentation) et sur l'équipe d'audit (l'absence de difficulté personnelle). Ce dernier facteur est également peu pris en

compte par le second groupe d'auditeurs et ne constitue donc pas une dimension permettant de les différencier. Aucun autre critère lié aux caractéristiques de l'équipe d'audit n'est répertorié dans ces facteurs qui paraissent de moindre importance dans la formation du jugement des préparateurs.

Sur l'ensemble des autres facteurs, ce groupe présente une position moyenne et homogène, légèrement en retrait par rapport aux positions de l'ensemble de la population. Sur ces 13 facteurs d'importance plus modérée, 3 seulement présentent une influence légèrement supérieure à la moyenne de l'échantillon, tous 3 issus du thème lié au déroulement de la mission : la prise en compte des engagements vis-à-vis de l'entreprise, l'implication du CAC signataire et la connaissance du dossier par le cabinet.

Le *second groupe*, qui représente une minorité de 41 professionnels, construit sa perception de la qualité de l'audit, à l'inverse, sur un grand nombre de facteurs.

Les schémas cognitifs de ces professionnels sont complètement opposés à ceux des membres du premier groupe, puisque les 2 seuls facteurs qui apparaissent avoir un impact moindre dans leur jugement sont précisément les 2 seuls facteurs pris en compte par leurs homologues, à savoir la taille du cabinet et la capacité de l'équipe d'audit à gérer son temps. A ces 2 facteurs devraient être ajoutés un troisième, l'absence de difficulté personnelle, mais, comme nous l'avons évoqué précédemment, celui-ci n'est pas réellement différenciant et peut être écarté de cette analyse.

Par ailleurs, ce groupe ne fait apparaître que 5 critères dont le niveau d'importance se situe dans la moyenne de l'échantillon, ceux-ci se répartissant entre les trois grands thèmes. Sur ces 5 critères neutres, il est à noter que 4 sont communs avec le précédent groupe, qui ne font donc pas apparaître de pouvoir discriminant très significatif : la connaissance du dossier par le cabinet, le fait que le cabinet participe aux instances professionnelles, la maîtrise technique du CAC et la qualité de la relation de l'équipe d'audit avec le personnel de l'entreprise.

Au final, il reste donc 12 critères sur lesquels ces préparateurs fondent plus singulièrement leur jugement de la qualité d'un audit. Certains d'entre eux font d'ailleurs apparaître des positions très haut-dessus de la moyenne, témoignant d'un poids relatif très significatif. Ces facteurs se répartissent de manière assez égalitaire entre les trois thèmes de notre analyse (3 concernent les caractéristiques de l'équipe, 4 sont liés au déroulement de la mission et 5 touchent aux aspects réglementaires). En particulier on note que, contrairement au groupe précédent, ces professionnels accordent plus du crédit à toutes les dimensions de réglementation présentées, hormis la séparation audit-conseil et la représentation dans les instances, auxquelles ils ne sont pourtant pas indifférents. Ces professionnels valorisent donc le respect des règles, en général, et un certain sens éthique comme l'indiquent les 5 critères les plus influents dans leur jugement et qui présentent des scores très importants : la limitation de

la publicité, le principe de la rotation des CAC, le renforcement des instances de contrôle, le respect des règles en dehors de la mission et la prise en compte des engagements vis-à-vis de l'entreprise. Vient ensuite la qualité des procédures de travail d'audit et de documentation, critère plus directement lié au déroulement de la mission, puis un ensemble d'autres facteurs d'importance secondaire.

4. Discussion, apports, limites et perspectives

4.1 Synthèse et discussion

Les limites des approches mobilisant la définition de l'audit proposé par DeAngelo (1981), ainsi que le contexte actuel de réglementation croissante, nous ont conduits à proposer un cadre d'analyse original, au sein duquel les critères de perception de la qualité de l'audit sont organisés en trois thèmes : l'équipe d'audit, le déroulement de la mission et l'ordre général. Par une première démarche qualitative, nous avons répertorié les indicateurs susceptibles d'influencer la qualité de l'audit. L'originalité de notre démarche est d'intégrer à la littérature académique les évolutions réglementaires récentes en matière d'audit (LSF, Code de Déontologie et d'Indépendance, Directive Européenne). Ainsi, 55 critères ont été identifiés, permettant d'enrichir la littérature existante focalisée essentiellement autour des notions de compétence et d'indépendance.

Afin d'évaluer la pertinence des critères ainsi sélectionnés, nous avons collecté 131 questionnaires soumis à des préparateurs de profils variés. Diverses analyses quantitatives ont été conduites : une analyse en composantes principales a été menée au sein de chacun des 3 thèmes dans le but de mettre à jour la structure sous-jacente des items les composant et compléter les résultats de l'analyse univariée. Puis deux groupes de préparateurs ont été identifiés par la base d'une analyse typologique, dont les résultats ont été validés par une analyse discriminante.

Cette étude révèle que les préparateurs prennent en considération l'ensemble des critères présentés, aucun ne leur semblant dénué de pertinence.

Les analyses statistiques soulignent l'importance, dans la perception de la qualité de l'audit, des dimensions traditionnelles de cette qualité que sont la compétence et l'indépendance (DeAngelo, 1981). Ainsi, le fait que les récentes réglementations réaffirment l'importance de ces critères est pleinement justifié. De plus, outre ces éléments connus, les résultats témoignent de l'importance de critères moins fréquemment évoqués dans la littérature et qui

ont trait à la qualité des relations auditeurs-audités, à l'organisation du travail d'équipe des auditeurs ainsi qu'à une dimension personnelle, voire éthique, du travail d'audit.

Même si la population des préparateurs présente une grande convergence d'opinion concernant la qualité de l'audit, la typologie fait ressortir deux groupes au processus perceptuel se différenciant à la fois en termes de complexité et de nature des critères valorisés. Le premier groupe, dominant en termes d'effectif, présente en matière de qualité de l'audit « un processus cognitif simple, centré autour d'une **vision grand cabinet** ». Il construit sa perception de la qualité de l'audit sur deux facteurs principaux : la taille du cabinet et la qualité du management de l'équipe d'audit. De manière générale, les seuls autres éléments qui exercent une influence relativement forte sur la perception de la qualité de l'audit par ces préparateurs sont liés au déroulement de la mission. Notamment, ils semblent assez peu sensibles aux caractéristiques des équipes d'audit et plutôt en retrait quant aux éléments de réglementation : pour fonder leur appréciation de la qualité de l'audit, ils survalorisent les critères simples et observables que constituent la réputation du cabinet et la qualité du déroulement de la mission dans les locaux de leur entreprise, sans entrer dans le détail des caractéristiques intrinsèque du travail mené.

Le second groupe de préparateurs, qui représentent un peu moins d'un tiers de l'échantillon, analyse la qualité de l'audit de manière totalement opposée au groupe dominant et développe de la qualité de l'audit un « **schéma cognitif élaboré intégrant de nombreuses dimensions intrinsèques** ». Il accorde une importance significative à de nombreux facteurs répartis dans les trois dimensions de l'étude et la nature des facteurs qu'il prend en compte est diamétralement opposée au groupe précédent : les seuls critères que ces professionnels délaissent relativement sont ceux qui sont les éléments phares du processus de jugement de leurs homologues, c'est-à-dire la grande taille du cabinet et la gestion du temps par l'équipe d'audit ; à l'inverse, ils favorisent dans leur perception les éléments de rigueur, voire d'éthique, qui sont liés à la réglementation ou à la respectabilité du CAC et de son cabinet⁵.

⁵ Il est à noter que cette typologie est indépendante du type de cabinets d'audit avec lesquels les préparateurs sont confrontés dans leur vie professionnelle (expérience antérieure à leur entrée en fonction en entreprise ou type de cabinets (co)auditant leur société). La seule variable descriptive influençant cette classification est, de manière surprenante, le fait que leur société ait recours à un expert comptable : cette situation est significativement corrélée avec l'appartenance au second groupe issu de notre classification (test de Khi-deux au seuil de 5%).

4.2 Apports

Cette étude s'intéresse aux facteurs susceptibles d'influencer la qualité perçue de l'audit. Les critères traditionnels comme la compétence et l'indépendance mis en évidence par DeAngelo (1981) sont réaffirmés, la compétence se révélant être le critère jugé le plus influent par les préparateurs. Notre étude souligne ainsi la nécessité de s'intéresser à la compétence de l'auditeur souvent délaissée par la recherche qui préfère se focaliser sur son indépendance.

Mais les résultats confirment également, au plan académique, la pertinence, dans le contexte français, des variables portant sur l'équipe d'audit dans son ensemble (Sutton, 1993) et sur les caractéristiques de l'audité (Carcello et Neal, 2000 ; DeZoort et Salterio, 2001 ; Richard et Reix, 2002 ; Chen et Jian, 2007 ; Ettredge et al., 2009). Ils soulignent notamment l'importante accordée par les préparateurs à la qualité de la communication entre l'équipe d'audit et le gouvernement d'entreprise, second facteur par ordre d'influence à leurs yeux, devant l'indépendance. Ainsi, cette étude souligne que les directeurs financiers intègrent aussi la dimension plus humaine et comportementale dans leur appréciation, très directement influencée par l'attitude des équipes d'audit dans leurs locaux (Richard, 2006 ; Guénin-Paracini, 2008). Conformément aux suggestions de plusieurs auteurs (Sutton, 1993 ; Colasse, 2003), l'intérêt des recherches utilisant une vision multidimensionnelle de la qualité de l'audit est donc souligné. Au plan professionnel, cette étude éclaire également la tendance progressive de la réglementation à viser, au-delà de la compétence et de l'indépendance des auditeurs, les modalités de fonctionnement des équipes d'audit et des cabinets ainsi que la qualité de la relation auditeurs-audité.

Si les résultats indiquent que les indicateurs liés au déroulement de la mission sont les plus influents aux yeux des préparateurs, ils soulignent cependant que les préparateurs accordent une importance significative aux éléments de réglementation de l'audit légal, dimension jugée même plus décisive que les caractéristiques propres à l'équipe d'audit. Bien que le rôle de la profession et de son Code de déontologie en tant que garant de la fiabilité de la qualité de l'audit ait été critiqué dans des travaux antérieures (Parker, 1994), les résultats suggèrent que

les préparateurs considèrent le renforcement de ces réglementations comme favorable au développement d'un audit de bonne qualité. Cependant, leur importance perçue diffère selon le type de critères envisagés : une place importante est accordée aux indicateurs se rattachant à la limitation des liens financiers et professionnels et à certains aspects liés à l'organisation de la profession, tandis que la séparation entre l'audit et le conseil semble moins pertinente. Enfin, les résultats indiquent que certains préparateurs forment leur évaluation de la qualité de l'audit sur un schéma cognitif étendu accordant une large place aux caractéristiques intrinsèques de la mission d'audit, aux éléments de réglementation et au respect des règles. Mais ils montrent aussi que la majorité des préparateurs limitent leur jugement à deux indicateurs simplificateurs plus facilement observables : la qualité du temps passé par les équipes d'audit dans les locaux de leur entreprise et, surtout, sur la grande taille du cabinet. L'étude confirme donc que, compte tenu du caractère difficilement mesurable de la qualité de l'audit, la majorité des préparateurs développent des raccourcis accessibles - *proxy* - pour l'estimer, dont la grande taille du cabinet qui est l'exemple le plus souvent repris dans la littérature (DeAngelo, 1981 ; Emby et Etherington, 1996).

4.3 Limites et Perspectives

Les résultats de cette étude doivent être mis en perspective d'un certain nombre de limites inhérentes à l'approche méthodologique choisie.

Tout d'abord, il est difficile de savoir si l'échantillon obtenu est représentatif de la population des préparateurs. Si cette remarque n'invalide en rien la présente étude à caractère plutôt exploratoire, il serait nécessaire de s'assurer de la constitution d'un échantillon fidèle dans une étude poursuivant un objectif plus confirmatoire.

Par ailleurs, le caractère déclaratif du mode de collecte par questionnaire oblige les répondants à considérer et évaluer un certain nombre d'indicateurs proposés, étant ainsi plus ou moins artificiellement incités à entrer dans un processus cognitif pour juger de la qualité d'un audit. Or, cette perception peut parfois reposer sur des schémas perceptuels plus ou moins inconscients, difficiles à appréhender.

De plus, il serait intéressant de compléter cette étude centrée sur les préparateurs par une étude similaire, à l'instar de Carcello et al. (1992), menée auprès d'auditeurs et/ou utilisateurs d'information financière afin de comparer leurs perceptions respectives. Une telle étude permettrait de mettre en évidence les perceptions de l'ensemble des parties prenantes en lien direct avec la qualité de l'audit afin de mieux appréhender, par exemple, l'impact perçu des nouvelles réglementations sur la qualité de l'audit.

Enfin, bien que notre étude conduise à mettre en exergue deux groupes qualifiés de « groupe au processus cognitif réduit autour d'une vision grand cabinet » et « groupe au schéma cognitif élaboré intégrant de nombreuses dimensions intrinsèques », elle pourrait être approfondie grâce à l'identification des caractéristiques individuelles décrivant les membres de chaque groupe. L'étude gagnerait ainsi une visée managériale qui permettrait, à partir des caractéristiques signalétiques d'un préparateur, de le positionner au sein d'un des groupes et d'anticiper la manière dont il forme son jugement de la qualité de l'audit.

Annexe 1 : Description de l'échantillon *(selon les réponses obtenues sur les questions signalétiques facultatives dans le questionnaire)*

Description de la société des répondants

	Effectifs	Fréquence
cotées	29	35%
non cotées	55	65%
Total	84	

Type de la société	Effectifs	Fréquence
Etrangère	9	11%
Française implantée au niveau international	40	48%
Française implantée au niveau national	21	25%
Française implantée au niveau local	14	17%
Total	84	

Effectif de la société, en France	Effectifs	Fréquence
1 à 10	5	7%
10 à 50	15	20%
50 à 100	5	7%
100 à 200	5	7%
200 à 300	3	4%
300 à 400	5	7%
400 à 500	3	4%
500 à 1000	6	8%
plus de 1000	29	38%
Total	76	

Effectif de la société, en France	Effectifs	Fréquence
Moins de 100	25	33%
100 à 1000	22	29%
Plus de 1000	29	38%
Total	76	

Recours à un expert comptable pour la société	Effectifs	Fréquence
Oui	23	27%
Non	61	73%
Total	84	

Caractéristiques du répondant

Fonction occupée	Effectifs	Fréquence
Directeur Général	12	14%
Directeur Financier	23	27%
Directeur Administratif	3	4%
Autres (principalement directeur comptable, responsable contrôle interne, responsable financier)	46	55%
Total	84	

Expérience actuelle de la fonction	Effectifs	Fréquence
1 à 4 ans	40	47,6%
5 à 10 ans	28	33,3%
plus de 10 ans	16	19,1%
Total	84	

Expérience antérieure de la fonction	Effectifs	Fréquence
1 à 4 ans	11	27%
5 à 10 ans	19	46%
plus de 10 ans	11	27%
Total	41	

Expérience antérieure du répondant dans l'audit	Effectifs	Fréquence
Aucune	45	54%
1 à 4 ans	13	16%
5 à 10 ans	20	24%
plus de 10 ans	5	6%
Total	83	

Age du répondant	Effectifs	Fréquence
moins de 34 ans	17	20%
35 à 44 ans	36	43%
plus de 45 ans	31	37%
Total	84	

Caractéristiques du cabinet en charge de l'audit de la société

Cabinet principal

Anglo-saxon ("Big Four")	43	52%
Français implanté au niveau international	16	20%
Français implanté au niveau national	9	11%
Français implanté au niveau local uniquement	14	17%
Total	82	

Cabinet(s) secondaire(s)

Anglo-saxon ("Big Four")	25	30%
Français implanté au niveau international	9	11%
Français implanté au niveau national	9	11%
Français implanté au niveau local uniquement	12	15%
Total	55	

Nb d'années d'expérience avec le cabinet d'audit principal

0 à 6 ans	39	48%
6 à 10 ans	25	30%
10 à 15 ans	8	10%
15 à 20 ans	6	
plus de 20 ans	6	7%
	84	

Annexe 2 : Nom et origine des variables

Axes du cadre d'analyse	Description	Références (littérature antérieure, réglementation)
Mission d'audit	La bonne qualité de la communication entre l'équipe d'audit et le MANAGEMENT de l'entreprise auditée	Litt /NEP
	La présence du cabinet comme auditeur de toutes les sociétés du groupe de l'entreprise auditée	Litt
	La qualité de l'analyse du système de contrôle interne de l'entreprise par l'équipe d'audit	NEP
	Le grand nombre d'années d'expérience des membres de L'EQUIPE D'AUDIT sur le dossier	Litt
	La bonne maîtrise du dossier par le CAC signataire	Litt
	Le grand nombre d'années d'expérience du CAC SIGNATAIRE sur le dossier	Litt
	La courtoisie des membres de l'équipe d'audit envers le personnel de l'entreprise auditée	Litt
	La rigueur des procédures de travail du cabinet	Litt/CDI/NEP
	L'importance du temps passé par l'équipe d'audit dans les locaux de l'entreprise	Litt
	La qualité de la documentation des travaux de l'équipe d'audit	Litt/NEP
	La fréquence élevée de communication entre le CAC signataire et l'équipe d'audit	Litt/CDI
	La bonne qualité de la communication entre l'équipe d'audit et le COMITE D'AUDIT (s'il existe dans l'entreprise auditée)	Litt/NEP
	Le souci du cabinet de terminer l'audit dans les délais fixés avec l'entreprise	Litt
	Le respect strict du secret professionnel par les membres de l'équipe d'audit	CDI/8D/LSF
	La capacité du cabinet d'audit à informer régulièrement l'entreprise auditée des évolutions dans les règles comptables	Litt
	La prise en compte par l'équipe d'audit de la faible disponibilité du personnel de l'entreprise	Litt
	La fréquence élevée des visites du CAC signataire sur le site de l'entreprise	Litt
	La capacité de l'auditeur, lors de la formulation de son opinion, à tenir compte des objectifs et contraintes de son client	Litt
	Le fait que l'auditeur et l'audité aient les mêmes valeurs professionnelles	Litt
Equipe d'audit	Le fait que les membres de l'équipe d'audit aient un haut niveau de compétences techniques	CDI/Litt
	Le fait que le CAC signataire ait un haut niveau de compétences techniques	CDI/8D/Litt
	Le fait que le CAC signataire ait un haut niveau de connaissance du domaine d'activité de l'entreprise auditée	Litt
	Le fait que les membres de l'équipe d'audit aient un haut niveau de connaissance du domaine d'activité de l'entreprise auditée	Litt
	Le fait que les membres des équipes d'audit aient des valeurs personnelles et professionnelles développées	Litt
	Le fait que le cabinet d'audit appartienne à un réseau	Litt/LSF
	Le fait que les collaborateurs du cabinet n'aient pas une charge de travail excessive	Pré-test
	Le fait que le cabinet soit de grande taille	Litt
	Le fait que les membres de l'équipe d'audit soient systématiquement évalués au sein de leur cabinet	Pré-test
	Le soin apporté à l'analyse des temps passés par les équipes d'audit sur leurs différents dossiers	Litt
	Le fait que les récents contrôles qualité externes du cabinet aient été positifs	LSF/8D
	Le fait que le CAC signataire ne commette pas de faute PROFESSIONNELLE en dehors de sa mission (ex : en tant que Dirigeant du cabinet, expert comptable,...)	Litt
	Le fait qu'aucun des membres de L'EQUIPE D'AUDIT ne rencontre de problèmes personnels pendant la mission (ex : décès d'un proche)	Pré-test
	Le fait que le cabinet ne procède qu'à une publicité discrète	CDI/8D
	Le respect, par le CAC signataire, de tous ses engagements envers les tiers (ex : restitution d'honoraires dus à un confrère,...)	Litt
	Le fait que le cabinet participe au fonctionnement des instances professionnelles (Compagnie des Commissaires aux comptes,...)	Pré-test
	Le fait que le cabinet n'ait jamais fait l'objet de mise en cause en responsabilité pour négligence	Litt
	Le fait que le CAC signataire ne rencontre pas de difficultés personnelles pendant la mission (ex : décès d'un proche)	Pré-test
	Le fait que le CAC signataire respecte ses obligations fiscales personnelles (exemple : paiement de l'IR)	Litt
Ordre général	Le soin apporté par le cabinet aux déclarations annuelles d'activités destinées à la CNCC	Pré-test
	Le fait que le CAC signataire ne commette pas de faute PERSONNELLE en dehors de sa mission (ex : conduite en état d'ivresse)	Litt
	Interdiction de tout lien financier entre l'entreprise auditée et les membres de L'EQUIPE D'AUDIT	CDI/8D/Litt
	Interdiction de tout lien personnel entre le CAC signataire et la société auditée	CDI/8D/Litt
	Interdiction de tout lien personnel entre les membres de L'EQUIPE D'AUDIT et la société auditée	CDI/8D/Litt
	Interdiction, pour le CABINET, de fournir à l'entreprise auditée toute prestation de conseil (liens professionnels concomitants)	CDI/8D/Litt
	Interdiction de toute rémunération proportionnelle ou conditionnelle sur la mission d'audit	CDI
	Interdiction, pour le CAC signataire, de percevoir de l'entreprise auditée un montant d'honoraires trop important par rapport à la totalité de ses honoraires	CDI/Litt
	Renforcement de la procédure du Contrôle qualité de la profession	LSF
	Interdiction, pour toute entité MEMBRE DU RESEAU du cabinet, de fournir à l'entreprise auditée toute prestation de conseil (liens professionnels concomitants)	Litt/LSF
	Le fait que le code de déontologie de l'indépendance des commissaires aux comptes ait désormais force de loi	LSF
	Rotation obligatoire tous les 6 ans des CAC personnes physiques des sociétés cotées	CDI/Litt
	Interdiction, pour le cabinet et toute entité de son réseau, d'avoir fourni à l'entreprise auditée toute	LSF

Axes du cadre d'analyse	Description	Références (littérature antérieure, réglementation)
	prestation de conseil DANS LES 2 ANNEES précédent la nomination (liens professionnels antérieurs)	
	Mise en place du Haut conseil du commissariat aux comptes pour encadrer et superviser la profession des commissaires aux Comptes	LSF
	Obligation de nommer deux commissaires aux comptes dans certaines entités (groupes, sociétés cotées)	LSF/Litt/NEP
	Présence de magistrats dans la chambre de discipline des Commissaires aux comptes	LSF
	Obligation de publier les honoraires d'audit	LSF

Annexe 3 : Facteurs issus de l'analyse factorielle, statistiques descriptives et analyse typologique

Tableau 3a : Résultats de la famille « mission »

		N	Moyenne	Ecart-type	Moyenne par facteur	Moyenne par axe	% cumulé de la variance expliquée	Moyenne score factoriel Groupe 1	Moyenne score factoriel Groupe 2		
Facteurs	Items										
Facteur 1 Qualité des procédures de travail d’audit et de la documentation	La qualité de l'analyse du système de contrôle interne de l’entreprise	100	5,93	1,139	5,73	5,79	29,2	-	0,37855	0,60843	
	La rigueur des procédures de travail du cabinet	100	5,73	1,384							
	La qualité de la documentation des travaux de l’équipe d’audit	100	5,53	1,337							
Facteur 2 Prise en compte des engagements vis-à-vis de l’entreprise (délais, valeur, secret, contraintes)	Le souci du cabinet de terminer l'audit dans les délais fixés	98	5,88	1,409	5,80		39,1	0,09349	0,67937		
	Le respect strict du secret professionnel par les membres du cabinet	99	6,17	1,278							
	La capacité de l'auditeur, lors de la formulation de son opinion	99	6,09	1,318							
	Le fait que l'auditeur et l'audité aient les mêmes valeurs professionnelles	99	5,07	1,769							
Facteur 3 Implication du cac signataire	La bonne maîtrise du dossier par le CAC signataire	97	6,34	0,934	5,80		47,7	0,05793	0,24730		
	La fréquence élevée de communication entre le CAC signataire et l'audité	98	5,91	1,085							
	La fréquence élevée des visites du CAC signataire sur le site de l'audité	98	5,14	1,227							
Facteur 4 Connaissance du dossier par le cabinet	La présence du cabinet comme auditeur de toutes les sociétés	94	6,11	0,967	6,08		54,2	0,01736	-	0,15947	
	Le grand nombre d'années d'expérience des membres de l’équipe d’audit	99	6,14	1,03							
	Le grand nombre d'années d'expérience du CAC signataire	97	5,98	1,07							
Facteur 5 Qualité de la relation de l’équipe avec le personnel de l’entreprise	La courtoisie des membres de l’équipe d’audit envers le personnel de l’entreprise	100	5,84	1,178	5,60		59,9	-	0,08791	-	0,00769
	La capacité du cabinet d'audit à informer régulièrement l’entreprise	99	5,36	1,474							
Facteur 6 Gestion du temps de l’équipe d’audit	L'importance du temps passé par l’équipe d’audit dans les locaux du cabinet	100	5,48	1,193	5,38		64,9	0,11129	-	0,73340	
	La prise en compte par l’équipe d’audit de la faible disponibilité des membres du cabinet	100	5,28	1,215							
Facteur 7 Qualité de la communication de l’équipe avec le gouvernement d’entreprise	La bonne qualité de la communication entre l’équipe d’audit et le gouvernement d’entreprise	99	6,34	0,81	6,00		69,5	-	0,06823	0,29870	
	La bonne qualité de la communication entre l’équipe d’audit et le cabinet	77	5,65	1,384							

Tableau 3b : Résultats de la famille « équipe »

Facteurs	Items	N	Moyenne	Ecart-type	Moyenne par facteur	Moyenne par axe	% cumulé de la variance expliquée	Moyenne score factoriel Groupe 1	Moyenne score factoriel Groupe 2						
Facteur 1 Respect des règles en dehors du cadre strict de la mission	Le fait que les récents contrôles qualité externes du cabinet aient été positifs	93	4,77	1,682	4,20	4,62	25,2	0,13810	0,92420						
	Le fait que le CAC signataire ne commette pas de faute PROFESSIONNELLE en dehors de sa mission	94	4,89	1,954											
	Le respect, par le CAC signataire, de tous ses engagements envers les tiers	90	4,27	1,999											
	Le fait que le cabinet n'ait jamais fait l'objet de mise en cause en responsabilité pour négligence	96	5,07	1,73											
	Le fait que le CAC signataire respecte ses obligations fiscales personnelles	92	3,49	2,089											
	Le soin apporté par le cabinet aux déclarations annuelles d'activités destinées à la CNCC	89	3,69	1,922											
	Le fait que le CAC signataire ne commette pas de faute PERSONNELLE en dehors de sa mission	93	3,22	1,983											
Facteur 2 Absence de difficulté personnelle	Le fait que les collaborateurs du cabinet n'aient pas une charge de travail excessive	98	4,73	1,51	3,57		38,9	0,34333	0,31738						
	Le fait qu'aucun des membres de L'EQUIPE D'AUDIT ne rencontre de problèmes personnels pendant la mission	93	2,98	1,482											
	Le fait que le CAC signataire ne rencontre pas de difficultés personnelles pendant la mission	92	3,01	1,558											
Facteur 3 Maîtrise technique du CAC	Le fait que le CAC signataire ait un haut niveau de compétences techniques	98	5,94	1,053	5,91					49,1	0,02452	0,14994			
	Le fait que le CAC signataire ait un haut niveau de connaissance du domaine d'activité de l'entreprise auditée	98	5,87	1,224											
Facteur 4 Maîtrise technique et valeurs de l'équipe	Le fait que les membres de l'équipe d'audit aient un haut niveau de compétences techniques	99	6,26	0,985	5,81								56,6	0,17943	0,35541
	Le fait que les membres de l'équipe d'audit aient un haut niveau de connaissance du domaine d'activité de l'entreprise auditée	99	5,86	1,27											
	Le fait que les membres des équipes d'audit aient des valeurs personnelles et professionnelles développées	99	5,31	1,382											
Facteur 5 Taille du cabinet	Le fait que le cabinet d'audit appartienne à un réseau	97	5,41	1,344	5,26		64,0	0,16915	0,27476						
	Le fait que le cabinet soit de grande taille	97	5,11	1,257											
Facteur 6 Qualité du <i>management</i> des membres de l'équipe d'audit	Le fait que les membres de l'équipe d'audit soient systématiquement évalués au sein de leur cabinet	97	4,69	1,603	4,64					68,6	0,11177	0,26590			
	Le soin apporté à l'analyse des temps passés par les équipes d'audit sur leurs différents dossiers	97	4,59	1,456											
Variable isolée	Le fait que le cabinet ne procède qu'à une publicité discrète	91	4,2	1,157									0,28847	0,04007	

Tableau 3c : Résultats de la famille « ordre général »

Facteurs	Items	N	Moyenne	Ecart-type	Moyenne par facteur	Moyenne par axe	% cumulé de la variance expliquée	Moyenne score factoriel Groupe 1	Moyenne score factoriel Groupe 2	
Facteur 1	Interdiction de tout lien financier entre l’entreprise auditée et les membres de L'EQUIPE D'AUDIT	93	6,31	1,011	5,97	5,34	40,8	-	0,03230	0,38596
Limitation des liens financiers et personnels	Interdiction de tout lien personnel entre le CAC signataire et la société auditée	91	6,01	1,287						
	Interdiction de tout lien personnel entre les membres de L'EQUIPE D'AUDIT et la société auditée	92	5,66	1,32						
	Interdiction, pour le CAC signataire, de percevoir de l'entreprise auditée un montant d'honoraires trop important par rapport à la totalité de ses honoraires	91	5,88	1,405						
	Facteur 2	Renforcement de la procédure du Contrôle qualité de la profession	94	5,47	1,161		54,3	-	0,15764	0,70432
Renforcement des instances de contrôle de la profession	Le fait que le code de déontologie de l'indépendance des commissaires aux comptes ait désormais force de loi	94	5,31	1,155						
	Mise en place du Haut conseil du commissariat aux comptes pour encadrer et superviser la profession des commissaires aux comptes	94	5,06	1,096						
	Présence de magistrats dans la chambre de discipline des Commissaires aux comptes	90	4,74	1,107						
	Facteur 3	Interdiction, pour le CABINET, de fournir à l’entreprise auditée toute prestation de conseil (liens professionnels concomitants)	93	5,06	1,566		4,85	64,0	-	0,33433
Séparation audit-conseil	Interdiction, pour toute entité MEMBRE DU RESEAU du cabinet, de fournir à l’entreprise auditée toute prestation de conseil (liens professionnels concomitants)	92	4,92	1,542						
	Interdiction, pour le cabinet et toute entité de son réseau, d'avoir fourni à l’entreprise auditée toute prestation de conseil DANS LES 2 ANNEES précédant la nomination (liens professionnels antérieurs)	92	4,57	1,64						
	Facteur 4	Obligation de nommer deux commissaires aux comptes dans certaines entités (groupes, sociétés cotées)	91	5,45	1,267					
	Encadrement des honoraires et cocac	Interdiction de toute rémunération proportionnelle ou conditionnelle sur la mission d’audit	91	5,48	1,369					
Obligation de publication des honoraires d’audit		92	4,79	1,172						
Variable isolée		Rotation obligatoire tous les 6 ans des cac	91	5,4	1,452		-	0,20389	0,75204	

Les facteurs et les variables ont, préalablement à l'analyse typologique, été centrés et réduits, d'où des moyennes sur scores factoriels variant entre -1,5 et 1. En gras, apparaissent les 8 variables discriminantes. Méthode QM utilisée pour l'estimation des valeurs manquantes

Annexe 4 : résultats de l'analyse discriminante effectuée entre les groupes et les facteurs

Catégorie	Facteurs	Lambda de Wilks *
Equipe	Fait que le cabinet ne procède qu'à une publicité discrète	0,400
Ordre général	Rotation obligatoire tous les 6 ans des CAC personnes physiques des sociétés cotées	0,375
Mission	Gestion du temps de l'équipe d'audit	0,383
Ordre général	Renforcement des instances de contrôle de la profession	0,332
Mission	Prise en compte des engagements vis-à-vis de l'entreprise	0,385
Mission	Qualité des procédures de travail d'audit et de la documentation	0,351
Mission	Qualité de la communication de l'équipe avec le gouvernement d'entreprise	0,332
Mission	Connaissance du dossier	0,323

Taux de reclassement des observations originales : 98,5%.

Références

- Bennechib, F. (2004). *De l'efficacité du co-commissariat aux comptes*. Paris Dauphine.
- Bernardi, R. A. (1994). Fraud detection: The effect of client integrity and competence and auditor cognitive style. *Auditing* 13 (1): 68-84.
- Bishea, M., Associates (Eds.) (1982). *Opinion study for the wisconsin institute of certified public accountants*. Milwaukee WI: .
- Carcello, J. V., Hermanson, R. H., McGrath, N. T. (1992). Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users. *Auditing* 11 (1): 1-15.
- Carcello, J. V., Neal, T. L. (2000). Audit committee composition and auditor reporting. *Accounting Review* 75 (4): 453.
- Chan, D. K., Pae, S. (1998). An analysis of the economic consequences of the proportionate liability rule. *Contemporary Accounting Research* 15 (4): 457-480.
- Chemangui, M. (2009). Proposition d'une métrique de la qualité de l'audit : Expérimentation dans le cadre des relations d'agence internes. *CCA* 15 (1): 225-248.
- Chen, K. Y., Jian, Z. (2007). Audit committee, board characteristics, and auditor switch decisions by andersen's clients. *Contemporary Accounting Research* 24 (4): 1085-1117.
- Citron, D. B., Taffler, R. J. (2004). The comparative impact of an audit report standard and an audit going-concern standard on going-concern disclosure rates. *Auditing* 23 (2): 121-132.
- Cohen, J. R. (1994). Further evidence of auditors' asymmetric reactions to analytical results. *Advances in Accounting* 12: 167-185.
- Colasse, B. (2003). Auditer une mission impossible. *Sociétal* N°39, 1er trimestre 2003: 38-39.
- Colbert, G., Murray, D. (1999). State accountancy regulations, audit firm size, and auditor quality: An empirical investigation. *Journal of Regulatory Economics* 16 (3): 267-285.
- Compernelle, T. (2009). La construction collective de l'indépendance du commissaire aux comptes : La place du comité d'audit. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 15 (Numéro spécial): 91-116.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3): 183-199.
- DeFond, M. L. (1992). The association between changes in client firm agency costs and auditor switching. *Auditing* 11 (1): 16-31.
- DeZoort, F. T., Salterio, S. E. (2001). The effects of corporate governance experience and financial-reporting and audit knowledge on audit committee members' judgments. *Auditing* 20 (2): 2.
- Emby, C., Etherington, L. D. (1996). Performance evaluation of auditors: Role perceptions of superiors and subordinates. *Auditing* 15 (2): 99-109.
- Ettredge, M., Soo Young, K., Chee Yeow, L. I. M. (2009). Client, industry, and country factors affecting choice of big n industry expert auditors. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 24 (3): 433-467.
- Flint, D. (1988). *The philosophy and principles of auditing*. MacMillan.
- Francis, J. R. (2006). Are auditors compromised by non audit services? Assessing the evidence. *Contemporary Accounting Research* 23 (3): 747-760.
- Francis, J. R., Bin, K. (2006). Disclosure of fees paid to auditors and the market valuation of earnings surprises. *Review of Accounting Studies* 11 (4): 495-523.
- Francis, J. R., Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *Accounting Review* 84 (5): 1521-1552.
- Gibbins, M., Mc Cracken, S. A., Salterio, S. E. (2007). The chief financial officer's perspective on auditor-client negotiations. *Contemporary Accounting Research* 24 (2): 387-422.
- Grant, J., Bricker, R. (1996). Audit quality and professional self-regulation: A social dilemma perspective and laboratory investigation. *Auditing* 15 (1): 142-156.
- Guénin-Paracini, H. (2008). *Le travail des auditeurs légaux*. Thèse de doctorat HEC.
- Herrbach, O. (2001). Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract. *European Accounting Review* 10 (4): 787-802.
- Higgs, J. L., Skantz, T. R. (2006). Audit and nonaudit fees and the market's reaction to earnings announcements. *Auditing* 25 (1): 1-26.
- Jensen, M., Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3 (4): 305-360.
- Marmousez, S. (2008). *Le choix de la composition du collège de commissaires aux comptes : Déterminants et conséquences*. HEC Paris.
- Menon, K., Williams, D. D. (2008). Management turnover following auditor resignations. *Contemporary Accounting Research* 25 (2): 567-604.
- Parker, L. D. (1994). Professional accounting body ethics: In search of the private interest. *Accounting, Organizations and Society* 19 (6): 507-525.
- Piot, C. (2003). Coûts d'agence et changements de commissaire aux comptes: Une approche empirique. *Comptabilité Contrôle Audit* 9 (2): 5-30.
- Piot, C., Janin, R. (2007). External auditors, audit committees and earnings management in france. *European Accounting Review* 16 (2): 429-454.
- Piot, C., Kermiche, L. (2009). À quoi servent les comités d'audit ? Une regard sur la recherche empirique. *Comptabilité - Contrôle - Audit* N° thématique: 9-54.

- Richard, C. (2006). Why an auditor can't be competent and independent: A french case study. *European Accounting Review* 15 (2): 153-179.
- Richard, C., Reix, R. (2002). Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit: Le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes. *Comptabilité Contrôle Audit* 8 (1): 151-174.
- Robinson, D. (2008). Auditor independence and auditor-provided tax service: Evidence from going-concern audit opinions prior to bankruptcy filings. *Auditing: Journal of Theory & Practice* 27: 31-54.
- Schneider, A. (1985). The reliance of external auditors on the internal audit function. *Journal of Accounting Research* 23 (2): 911-919.
- Sutton, S. G. (1993). Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process. 24 (1): 88-105.
- Wilson, A. C., Glezen, W. G., Cronan, T. P. (1988). Forecasting accounting information for auditors' use in analytical reviews. *Advances in Accounting* 6: 267-276.